

Confermata la deducibilità dei contributi previdenziali versati all'estero in caso di retribuzioni convenzionali

Il regime delle retribuzioni convenzionali non esclude la deducibilità degli oneri previdenziali dal reddito complessivo del contribuente



Niccolò Gentile
MAS SUPSI in Tax Law,
Fiduciario Commercialista,
Direttore G&J Consulting
Company SA, Lugano

Corte di Cassazione, sentenza n. 17747 del 27 giugno 2024.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 17747 del 27 giugno 2024 ha confermato la deducibilità dei contributi previdenziali versati all'estero, dai redditi determinati con le retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51 comma 8-bis TUIR. La sentenza è la conferma di una prassi comunemente accettata, nonostante i contenziosi promossi dalla stessa Agenzia delle Entrate, la quale dovrebbe conformarsi a quanto stabilito dalla Suprema Corte.

I. Cassazione, sez. V, sentenza n. 17747 del 27 giugno 2024	50
A. Le motivazioni del ricorso dell'Agenzia delle Entrate.....	50
B. L'analisi e la tesi della Corte di Cassazione.....	50
II. Il regime delle retribuzioni convenzionali	51
III. La dottrina e la giurisprudenza consolidata sul tema della deducibilità degli oneri previdenziali in regime di retribuzioni convenzionali	51
IV. Conclusioni	52

I. Cassazione, sez. V, sentenza n. 17747 del 27 giugno 2024

Il caso affrontato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 17747/2024 del 27 giugno 2024 nasce da una contestazione dell'Agenzia delle Entrate riguardante la deducibilità dei contributi previdenziali espressa in dichiarazione fiscale da un contribuente residente in Italia in relazione ai redditi determinati secondo il regime delle retribuzioni convenzionali applicabile in ragione dell'attività lavorativa svolta, dal contribuente medesimo, all'estero. A seguito dell'appello del contribuente, la Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) dell'Emilia-Romagna confermava la deducibilità dei contributi previdenziali versati in Svizzera, accogliendo così le doglianze promosse dal contribuente. Contro tale decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sostenendo la non deducibilità dei contributi in caso di retribuzioni convenzionali.

A. Le motivazioni del ricorso dell'Agenzia delle Entrate

Secondo l'Agenzia delle Entrate l'art. 51, comma 8-bis, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), il quale disciplina il regime delle retribuzioni convenzionali e l'art. 10, comma 1, lett. e, TUIR, che disciplina la deducibilità del reddito degli oneri previdenziali, non sono da considerare come un disposto combinato che permette di dedurre detti oneri dal reddito determinato con l'applicazione della *lex specialis* di cui al comma 8 dell'art. 51 TUIR. Il reddito determinato con il regime delle retribuzioni convenzionali non corrisponde al reddito effettivamente percepito all'estero dal contribuente, in quanto determinato in base ad un calcolo convenzionale favorendo così il contribuente stesso. Per questo motivo "tale reddito convenzionale costituirebbe una base imponibile del tutto sganciata dai contributi previdenziali e assistenziali, cosicché questi ultimi sarebbero indeducibili da tale reddito convenzionale"^[1].

B. L'analisi e la tesi della Corte di Cassazione

L'analisi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate si basa sulla prima parte dell'art. 10, comma 1, lett. e, TUIR il quale prevede l'eccezione della deducibilità degli oneri dai singoli redditi "dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente". Secondo la Suprema Corte, l'indeducibilità ai fini dei singoli redditi non determina l'esclusione della deducibilità di quegli stessi oneri dal reddito complessivo. In mancanza di una norma espressa che esclude la deducibilità degli oneri di cui all'art. 10, comma 1, lett. e, TUIR dal reddito complessivo, gli oneri previdenziali devono essere dedotti nella determinazione di quest'ultimo. Pertanto, la Corte di Cassazione respinge il ricorso elaborando il seguente principio di diritto: "[i]n tema di imposte dirette, nel caso in cui il reddito di lavoro dipendente sia stato determinato sulla base della retribuzione convenzionale di cui all'art. 51, comma 8-bis, del Tuir, che esclude la deducibilità degli oneri contributivi e assistenziali di cui all'art. 51, comma 2, lett. a), nella determinazione del reddito complessivo del contribuente devono comunque essere dedotti gli oneri

[1] Cassazione, sez. V, sentenza n. 17747 del 27 giugno 2024, § 1, p. 4.

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

di cui all'art. 10, comma 1, lett. e), del Tuir, in quanto tra le norme sulla determinazione delle singole categorie di reddito e le norme sulla determinazione del reddito complessivo esiste un rapporto di specialità reciproca, con la conseguenza che l'esclusione normativa della deducibilità degli oneri contributivi e assistenziali dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente non comporta l'esclusione della deducibilità di quegli stessi oneri dalla determinazione del reddito complessivo del contribuente, ma, anzi, ai sensi del comma 1 dell'art. 10 del Tuir, costituisce il presupposto della deducibilità dei citati oneri dalla determinazione del reddito complessivo"^[2].

Per questi motivi la Suprema Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di giudizio.

II. Il regime delle retribuzioni convenzionali

La disciplina delle retribuzioni convenzionali è stata introdotta nell'art. 51, comma 8-bis, TUIR con l'art. 36 della Legge n. 342/2000^[3]. La disciplina prevede che il reddito da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa, soggiornando all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, sia determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministero del Lavoro^[4].

Le retribuzioni convenzionali si sostituiscono alle retribuzioni effettivamente erogate e sono determinate ogni anno in base alla fascia di retribuzione nazionale corrispondente per tutti i settori per cui sono previste fasce di retribuzione (in particolare per i seguenti settori: industria, industria edile, autotrasporto e spedizione merci, credito, assicurazioni, commercio terziario, trasporto aereo, agricoltura, industria cinematografica, spettacolo, artigianato e giornalismo)^[5].

Il regime è riservato ai lavoratori dipendenti che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, mantengono la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 TUIR. Tale requisito trova applicazione esclusivamente con la stipula di uno specifico contratto di lavoro che prevede l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero e che il dipendente venga collocato in uno speciale "ruolo estero"^[6]. Il regime è applicabile anche per i lavoratori che svolgono l'attività in più Stati esteri sempre per un periodo superiore a 183 giorni sull'arco di 12 mesi^[7].

In merito al requisito del periodo di effettiva permanenza all'estero, la Circolare n. 207/E del Ministero delle Finanze del 16 novembre 2000 specifica che il periodo non deve essere

necessariamente continuativo: è sufficiente che l'attività sia svolta per un minimo di 183 giorni sull'arco di 12 mesi, che non devono necessariamente coincidere con i mesi del periodo di imposta (anno solare), ma può anche essere un periodo a cavallo di due anni fiscali^[8].

Tale regime non trova applicazione quando i dipendenti effettuano solo delle trasferte all'estero. Non trova applicazione anche nei casi in cui tra lo Stato estero in cui i dipendenti prestano attività lavorativa, e l'Italia, sia in vigore un accordo per evitare le doppie imposizioni fiscali che prevede una tassazione esclusiva del reddito da lavoro nel Paese estero.

Le retribuzioni convenzionali così determinate, concorrono alla formazione del reddito complessivo italiano della persona residente in Italia e scontano l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF).

Anche in caso di retribuzioni convenzionali, ai sensi dell'art. 165, comma 1, TUIR, è prevista la disciplina del credito di imposta per le imposte pagate all'estero, al fine di eliminare la doppia imposizione. Rispetto alla normale procedura del credito di imposta previsto dall'art. 165 TUIR, in caso di retribuzioni convenzionali trova applicazione il comma 10 dello stesso art. 165 TUIR, il quale prevede che "[n]el caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente". Con la Risoluzione n. 48/E dell'8 luglio 2013, l'Agenzia delle Entrate specifica che le imposte pagate all'estero a titolo definitivo devono essere ridotte proporzionalmente al rapporto tra la retribuzione convenzionale e il reddito da lavoro dipendente effettivo che sarebbe stato tassabile in via ordinaria in Italia (inteso come reddito ricalcolato in base alla normativa fiscale italiana).

III. La dottrina e la giurisprudenza consolidata sul tema della deducibilità degli oneri previdenziali in regime di retribuzioni convenzionali

Il tema della deducibilità degli oneri previdenziali in regime di retribuzioni convenzionali è stato oggetto di chiarimenti, circolari e risoluzioni da parte dell'Agenzia delle Entrate subito dopo la sua introduzione con la L. n. 342/2000.

La prima analisi viene affrontata con l'interrogazione parlamentare n. 7-01021 del 1 febbraio 2001 in cui, sull'impegno del Governo di eliminare una disparità di trattamento tributario tra i redditi prodotti all'estero e i redditi prodotti in Italia, l'Agenzia delle Entrate conferma che il lavoratore può, in sede di presentazione della dichiarazione annuale, dedurre dal reddito complessivo i contributi previdenziali ed assistenziali anche quando il reddito complessivo è formato dalle retribuzioni convenzionali.

Con la Circolare n. 17/E del 24 aprile 2015, l'Agenzia delle Entrate fornisce alcune importanti informazioni in merito al reddito da lavoro dipendente svolto all'estero mediante l'analisi di alcuni quesiti in tema di interpretazione in materia IRPEF.

^[2] Cassazione, sez. V, sentenza n. 17747 del 27 giugno 2024, § 1.2, p. 6.

^[3] Pubblicata in: Gazzetta Ufficiale (G.U.) n. 276 del 25 novembre 2000 – Suppl. ordinario n. 194, p. 23.

^[4] Per un approfondimento del tema cfr. anche ROBERTO FRANZÈ, Il regime tributario italiano dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero in: NF 5/2014, p. 14.

^[5] Cfr. il Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, Determinazione delle retribuzioni convenzionali per i lavoratori all'estero, in: G.U. n. 66 del 19 marzo 2024.

^[6] Ministero delle Finanze, Circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, par. 1.5.7.

^[7] Questo viene confermato dalla Direzione Regionale dell'Emilia-Romagna con una consulenza giuridica n. 909.4/2019 in risposta all'istanza di interpello del 13 maggio 2019.

^[8] Ministero delle Finanze (nota 6), par. 1.5.7.

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

Al par. 4.7, l'Agenzia delle Entrate conferma che il reddito da lavoro dipendente di fonte estera tassato con le retribuzioni convenzionali, deve essere dichiarato già al netto dei contributi previdenziali[9].

Nonostante i citati chiarimenti, esiste ancora un contenzioso promosso dall'Agenzia delle Entrate sul riconoscimento o meno della deduzione degli oneri previdenziali in regime di retribuzioni convenzionali. Oltre alla sentenza oggetto del presente contributo, anche nella recente sentenza della Corte di giustizia tributaria (C.G.T.) II sez. II Veneto, n. 373/2/23 del 17 aprile 2023, l'Agenzia delle Entrate sostiene la non deducibilità degli oneri previdenziali dalle retribuzioni convenzionali. Nella fattispecie, il contribuente aveva compilato la dichiarazione di imposta indicando il reddito convenzionale di riferimento, avendo prestato il lavoro dipendente all'estero per un periodo superiore a 183 giorni, con anche la deduzione degli oneri previdenziali trattenuti dal datore di lavoro. A seguito del controllo formale, l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato il reddito imponibile dichiarato recuperando a tassazione gli stessi oneri deducibili indicati. Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, la rettifica era giustificata dal fatto che il contribuente aveva optato per il regime convenzionale. Essa si costituiva, quindi, in giudizio contestando il ricorso del contribuente ritenendo non deducibili gli oneri previdenziali dal reddito convenzionale dichiarato. In sede di C.T.P., la tesi dell'Agenzia delle Entrate è stata confermata sulla motivazione che il contribuente, avendo optato per il regime convenzionale, non poteva portare in deduzione gli oneri previdenziali. In sede di appello promosso dal contribuente, la C.G.T., in primo luogo, non condivide la decisione della C.T.P. con particolare riferimento alla convinzione che l'applicazione delle retribuzioni convenzionali sia una sorta di "agevolazione" rimessa alla scelta del contribuente.

Dall'analisi letterale dell'art. 51, comma 8-bis, TUIR (*"In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'art. 4, comma 1, del decreto legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398"*) la C.T.G. conferma che la retribuzione convenzionale non è una scelta del contribuente, ma è una conseguenza obbligatoria al ricorrere delle condizioni previste dallo stesso art. 51, comma 8-bis, TUIR (*"è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali"*). In secondo luogo, la C.T.G., sulla base della citata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E del 24 aprile 2015, specifica che l'unica condizione da soddisfare al fine di dedurre i contributi previdenziali versati è che le somme a cui si riferiscono (redditi) siano assoggettati a tassazione in Italia[10]. Pertanto, viene confermato che tali contributi sono deducibili dal reddito

convenzionale al pari di quanto avviene in caso di tassazione della retribuzione effettivamente percepita[11].

A tale conclusione era giunta anche la Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) della Lombardia, sez. 9, con la sentenza n. 2217/2022 depositata il 27 maggio 2022, secondo la quale essa *"[...] condivide le motivazioni della sentenza impugnata ritenendo che, in linea con quanto stabilito nella circolare 17/E della stessa Agenzia delle Entrate e nella circolare del ministero delle Finanze n. 326 del 1997, i contributi previdenziali versati all'estero vadano scomputati dal reddito convenzionale"*.

IV. Conclusioni

La sentenza commentata nel presente contributo conferma la consolidata prassi della deducibilità degli oneri previdenziali anche in caso di redditi da lavoro dipendente prestato all'estero nel regime delle retribuzioni convenzionali.

Dai recenti ricorsi promossi dall'Agenzia delle Entrate, sembra che la stessa non sia più convinta delle analisi interpretative che sono da lei confermate nelle citate circolari, sostenendo e promuovendo azioni per non riconoscere nelle diverse fattispecie la deducibilità degli oneri previdenziali in caso di retribuzioni convenzionali. La giurisprudenza ha però confermato la dottrina interpretativa espressa dalle circolari come emerge dall'analisi proposta. Non resta, pertanto, per l'Agenzia delle Entrate, prendere atto di tale deducibilità riconosciuta, conformandosi alla prassi ormai consolidata.

[9] Agenzia delle Entrate, Circolare n.17/E del 24 aprile 2015, par. 4.7.

[10] Agenzia delle Entrate (nota 9), par. 4.7.

[11] Sentenza della C.G.T. II sez. II Veneto n. 373/2/23 del 17 aprile 2023.